



Controlli, ispezioni, contenzioso e Rappresentanza Doganale

Avv. Massimo Fabio

14 ottobre 2026



Agenda

1 Accessi, ispezioni e verifiche – gli strumenti di tutela del contribuente

1.1 Diritti e doveri del contribuente in sede di verifica

1.2 Impugnazione e strumenti deflattivi del contenzioso

1.3 Adempimento collaborativo e AEO: la compliance integrata per il rapporto con il fisco.

2 La rappresentanza doganale: quadro normativo e funzioni

2.1 Rappresentanza diretta e indiretta – differenze e risvolti pratici

2.2 Evoluzione del ruolo del Rappresentante alla luce della Riforma del Codice doganale UE

La definizione tradizionale

«La verifica è un'indagine di polizia amministrativa finalizzata a:

- **prevenire, ricercare e reprimere** le violazioni alle norme tributarie e finanziarie;
- qualificare e quantificare la capacità contributiva del soggetto che ad essa viene sottoposto.

Può essere eseguita nei confronti di qualunque persona fisica o giuridica o società di persone o ente che abbia posto in essere attività in relazione alle quali le norme tributarie o finanziarie pongono obblighi o divieti la cui inosservanza è sanzionata in via amministrativa e/o penale».

Le finalità

La «finalità obiettivo»

Attività di carattere amministrativo, articolata in:

- Prevenzione: il controllo svolge una funzione deterrente.
- Ricerca: i verificatori esercitano i poteri di legge nella sfera del contribuente.
- Denuncia: contestazione delle violazioni tributarie e delle relative sanzioni.

La «finalità strumento»

Componente tecnico-tributaria: ricostruzione della capacità contributiva e verifica della congruità rispetto a quanto dichiarato.

Componente dialettica: ricostruzione attendibile della gestione contabile, anche con l'aiuto del contribuente.



Verifiche fiscali e controlli tributari

Le verifiche fiscali

Generale: esame approfondito della posizione fiscale sui principali tributi.

Parziale: esame limitato a specifici aspetti, operazioni o periodi d'imposta della posizione fiscale del contribuente, finalizzata ad accertare determinate violazioni o fenomeni evasivi senza estendere l'indagine all'intera situazione fiscale del soggetto verificato.

I controlli tributari

Attività ispettiva su singoli atti di gestione o insiemi omogenei sotto il profilo fiscale, giuridico o economico.

Formali: ispezione della contabilità per individuare violazioni formali ed eventuali presupposti per l'accertamento induttivo.

Sostanziali: accertamento della reale posizione fiscale con tutti i poteri di legge.



1.1 Accessi, ispezioni e verifiche

*Diritti e doveri del contribuente
in sede di verifica*



Diritti e doveri del contribuente in sede di verifica

Da un punto di vista operativo, le tutele previste per il contribuente riguardano:

Il diritto a un contraddittorio preventivo.

L'istituzione del Garante nazionale del contribuente.

I diritti e le garanzie del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali.

L'emanazione del codice di comportamento per il personale addetto alle verifiche.

Il divieto di richiedere al contribuente documenti e informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria.

Diritti e doveri del contribuente in sede di verifica

Diritto di informazione e consultazione

Il contribuente ha diritto ad una costante e completa informazione sulle attività di verifica in corso e sugli esiti delle medesime.

1

2

3

4

5

Il contribuente deve essere informato sulle finalità e modalità del trattamento dei suoi dati personali acquisiti.

Il contribuente può in qualunque momento richiedere visione della documentazione acquisita ai fini della verifica.

Nel caso vengano compiuti esperimenti di natura tecnica, il contribuente ha diritto ad essere preventivamente avvisato dell'effettuazione dell'esperimento per assistervi personalmente o designare un proprio rappresentante per l'instaurazione del contraddittorio.

Il contribuente ha diritto di essere informato della tipologia della fonte di innesco della verifica, senza alcuna specificazione delle ragioni che hanno originato l'intervento.

L'accesso: diritti e garanzie del contribuente

A garanzia del contribuente, l'art. 12 dello Statuto del contribuente prevede che:

01 Esigenze effettive

Accessi, ispezioni e verifiche nei locali commerciali richiedono effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo.

02 Orari e modalità

Durante l'orario ordinario e con la minima turbativa dell'attività, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati.

03 Informazione iniziale

All'avvio della verifica, il contribuente ha diritto di conoscerne le ragioni e l'oggetto.

04 Assistenza professionale

Assistenza di un professionista abilitato alla difesa dinanzi alla giustizia tributaria.

05 Esame dei documenti

Su richiesta del contribuente, esame dei documenti amministrativi e contabili presso i verificatori o il professionista che lo assiste o rappresenta.

06 Garante del contribuente

Ricorso al Garante se il contribuente ritiene non conformi alla legge le modalità dei verificatori.

07 Verbalizzazione

Nel verbale: osservazioni e rilievi del contribuente e del professionista che eventualmente lo rappresenta.

L'accesso: diritti e garanzie del contribuente

La circolare della Guardia di Finanza n. 357.600 del 27 novembre 2017 ("*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*"), c.d. circolare n. 1/2018, prevede che:

1 L'intervento esterno deve essere preceduto da un'adeguata attività di preparazione.

2 L'accesso deve essere disposto mediante foglio di servizio recante l'ordine di accesso.

3 All'atto di ingresso nei locali, il direttore della verifica o il capo pattuglia deve qualificarsi mediante esibizione della tessera personale di riconoscimento e del foglio di servizio.

4 Copia del foglio di servizio deve essere consegnata al contribuente.

5 Ove il titolare dell'attività o il rappresentante legale non sia presente, i verificatori ne attendono l'arrivo, ove possibile.

6 L'esecuzione dell'accesso deve comunque rispettare i principi di proporzionalità e di minore turbativa.

L'accesso: diritti e garanzie del contribuente

L'accesso può essere qualificato come un atto autoritativo reale. Esso, infatti, è rivolto ai luoghi ed alle pertinenze nella disponibilità della persona, fisico o giuridica, sottoposta al controllo fiscale. Si inquadra nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario.

Si esplica nel potere di entrare nei luoghi ove viene esercitata un'attività commerciale, artistica o professionale ovvero in locali adibiti anche o esclusivamente ad abitazione del contribuente nonché di soffermarvi anche senza il consenso di chi ne ha la disponibilità, al fine di eseguire le operazioni di verifica fiscale.

Come ricorda la circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, l'accesso, è per sua natura, strumentale all'esercizio degli altri poteri che la normativa tributaria attribuisce ai verificatori, tra cui assumono un particolare rilievo le ricerche volte all'individuazione e alla conseguente raccolta di **libri, registri, scritture, documenti ed altri elementi** potenzialmente utili alla ricostruzione dell'effettiva capacità contributiva del soggetto controllato.

Il processo verbale di verifica (P.V.C.)

Al termine della verifica l'Ufficio o la Guardia di Finanza riassumono quanto è stato oggetto di esame e definiscono quali sono le violazioni riscontrate indicando le sanzioni ad esse riferibili, ponendo in essere una serie di attività tipiche.

In particolare, la verifica si chiude con:

1

La formulazione dei rilievi con la compilazione dei modelli di riferimento per una completa ed descrizione delle operazioni compiute.

2

L'assunzione di eventuali dichiarazioni conclusive dal soggetto verificato.

3

La redazione del processo verbale di constatazione con la contestuale chiusura del p.v. di verifica.

4

La sottoscrizione degli atti compilati da parte di tutti i funzionari/militari operanti e del contribuente in ogni pagina.

5

L'acquisizione e/o eventuale sequestro amministrativo della documentazione probatoria delle violazioni contestate.

6

La redazione degli eventuali atti a rilevanza penale (comunicazione della notizia di reato, verbale di sequestro penale ex art. 354 c.p.p.

7

La trasmissione degli atti agli Uffici/Autorità competenti.

8

L'esecuzione delle comunicazioni di natura interna.

1.2 Accessi, ispezioni e verifiche

*Impugnazione e strumenti
deflattivi del contenzioso*





Dalla verifica alla notifica dell'atto

Il procedimento successivo alla verifica doganale

Al termine del controllo, l'Ufficio formalizza nel P.V.C. le operazioni compiute, i rilievi formulati, le eventuali violazioni riscontrate e le dichiarazioni rese dall'operatore. Il P.V.C. conclude la fase istruttoria, ma non costituisce, di regola, l'atto impositivo autonomamente impugnabile.

Dalla notifica o consegna del verbale si apre la fase del contraddittorio.

La parte può comunicare al competente ufficio dell'Agenzia, entro trenta giorni, decorrenti dalla data di notifica o avvenuta consegna del verbale di constatazione, osservazioni e richieste, di cui l'ufficio dell'Agenzia tiene conto nel provvedimento finale (ex art. 42, comma 5, d.lgs. n. 141/2024)

L'Ufficio deve esaminare le osservazioni presentate e tenerne conto nella motivazione del successivo provvedimento.

Se conferma i rilievi, ADM notifica il provvedimento motivato di accertamento, rettifica o revisione e, ove ne ricorrano i presupposti, il distinto atto di irrogazione delle sanzioni. È dalla notifica degli atti definitivi che decorrono i termini per la tutela giudiziale.



Impugnazione



Sulla base del processo verbale di constatazione viene emesso dal competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate **l'avviso di accertamento** che costituisce l'atto impugnabile, dinanzi alla Commissione Tributaria, mediante la proposizione del ricorso.

L'art. 21 c.p.t. («*Codice del processo tributario*») stabilisce il termine di decadenza per proporre il ricorso: *“Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro **sessanta giorni** dalla data di notificazione dell'atto impugnato”*.



Strumenti deflattivi del contenzioso

L'autotutela

L'art. 10-*quater* della Legge 27 luglio 2000 n. 212 indica gli specifici casi in cui l'Amministrazione finanziaria «*procede in tutto o in parte all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione «senza necessità di istanza di parte»*», nei casi di

- Errore di persona
- Errore di calcolo
- Errore sul presupposto d'imposta
- mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti

Principio del contraddittorio preventivo

L'articolo 1, comma 1, lett. e), Decreto legislativo 30/12/2023, n. 219, introduce nello Statuto del contribuente il principio del diritto al contraddittorio, tramite il nuovo articolo 6-*bis* dello Statuto del contribuente, di cui alla legge n. 212 del 2000.

In base alla nuova disposizione, tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi i dazi e i diritti doganali, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.



Strumenti deflattivi del contenzioso

Ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso, previsto dall'art. 13, d.lgs. 472/1997, consente di pagare in misura ridotta l'importo della sanzione, nel caso in cui l'operatore aderisca alla contestazione dell'Agenzia delle dogane prima della notifica dell'avviso di accertamento.

Acquiescenza (*ex art. 15 del D.Lgs. n. 218/97*)

L'accettazione dell'avviso di accertamento riduce a 1/3 le sanzioni amministrative irrogate, a condizione che il contribuente:

- rinunci al ricorso e all'istanza di accertamento con adesione
- paghi le somme dovute, tenendo conto delle riduzioni, entro il termine di ricorso (ordinariamente 60 giorni dalla notifica).

Accertamento con adesione (*Art. 5-quater D.Lgs. n. 218/97*)

L'accertamento con adesione è un istituto deflattivo del contenzioso il cui fine precipuo è quello di pervenire a un accordo stipulato tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, prima che venga instaurato il contenzioso.

Consente di «negoziare» la pretesa e di ottenere la riduzione delle sanzioni al terzo del minimo, quand'anche l'Ufficio intenda irrogarle nella misura massima.

1.3 Adempimento collaborativo e AEO:

*la compliance integrata
per il rapporto con il fisco*



Dall'attività ispettiva alla tax compliance

La legge delega 9 agosto 2023, n. 111, Negli ultimi anni si è sviluppato un nuovo approccio al controllo fiscale fondato sulla prevenzione del rischio tributario e sulla cooperazione tra amministrazione e contribuente. Nasce così il concetto di **tax compliance**.

Il Tax Control Framework (TCF)

Si può intendere il Tax Control Framework come un **sistema integrato di regole, procedure, responsabilità interne, controlli e flussi informativi, predisposto per identificare, analizzare, gestire e controllare i rischi fiscali legati all'attività d'impresa.**

Consente di identificare e presidiare i rischi fiscali, prevenire criticità e assicurare il corretto adempimento degli obblighi tributari.

La cooperative compliance

L'istituto si fonda sul riconoscimento di un rapporto improntato a trasparenza, collaborazione e interlocuzione preventiva tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

Il legame tra TCF e cooperative compliance

Il TCF e la cooperative compliance sono legati da un rapporto di mezzo a fine:

«il TCF è il motore operativo, mentre la cooperative compliance è il regime giuridico a cui si accede grazie ad esso».

Operatore Economico Autorizzato (AEO)

L'AEO è un operatore doganale che è considerato affidabile per quanto riguarda le operazioni doganali svolte ed è pertanto autorizzato a godere di determinati benefici in tutta l'Unione europea.

L'aver ottenuto lo status AEO consente di accedere a numerosi benefici operativi. Tra i più rilevanti possono ricordarsi:

1

La riduzione dei controlli documentali e fisici.

2

La priorità nell'esecuzione dei controlli eventualmente disposti.

3

La possibilità di richiedere specifici luoghi per l'esecuzione delle verifiche.

4

L'accesso più agevole alle semplificazioni doganali previste dalla normativa unionale.

5

Il riconoscimento dello status nell'ambito degli accordi internazionali di mutuo riconoscimento conclusi dall'Unione Europea.

Operatore Economico Autorizzato (AEO)

Nel 2008 la Commissione Europea ha introdotto la possibilità, per tutti gli operatori economici residenti negli stati membri, di richiedere lo status di AEO (Operatore Economico Autorizzato) con il fine di rendere maggiormente sicura la movimentazione delle merci in ambito internazionale e, contestualmente, semplificare il processo doganale nonché abbattere i relativi tempi e costi di sdoganamento.

Tale status quindi agevola le attività commerciali con i mercati esteri, in import e in export, e inoltre facilita la comunicazione con le autorità doganali in quanto riconosciuti operatori affidabili.

AEO Customs (AEOC) Semplificazioni Doganali

Per fruire delle semplificazioni previste dalla normativa doganale

AEO Security (AEOS) Sicurezza

Per beneficiare di agevolazioni sotto l'aspetto dei controlli doganali di sicurezza applicabili alle merci in ingresso o in uscita dall'UE

L'Autovalutazione

L'istituto consente – solo ad operatore economico qualificato – di espletare alcune formalità doganali in luogo dell'amministrazione (es: determinazione dei dazi dovuti) nonché di eseguire alcuni controlli sotto vigilanza doganale.

L'art. 185 del CDU prevede che «Le autorità doganali possono, su richiesta, autorizzare un operatore economico a espletare determinate formalità doganali che devono essere svolte da tali autorità, a determinare l'importo dei dazi all'importazione e all'esportazione dovuti e a svolgere alcuni controlli sotto vigilanza doganale».

Il legame tra AEO e Autovalutazione

L'operatore Economico Autorizzato e l'Autovalutazione sono legati da un rapporto di mezzo a fine:

«L'AEO è la piattaforma qualificante, mentre l'Autovalutazione è il regime di semplificazione cui si accede proprio in ragione dello status di Operatore Economico Autorizzato».

2.1 La rappresentanza doganale: quadro normativo e funzioni

Rappresentanza diretta
e indiretta - differenze
e risvolti pratici





Premessa

Il passaggio della linea doganale impone la conoscenza di un linguaggio tecnico con il quale poter colloquiare con l'Autorità preposta a ricevere la dichiarazione. Pertanto, laddove ritenuto necessario, l'operatore commerciale può avvalersi di rappresentanti qualificati.

La disciplina della rappresentanza deve essere letta combinando le disposizioni nazionali (artt. 31-33 DNC) con le disposizioni unionali (artt. 18, 19 e 170 CDU). Il CDU qualifica il “**rappresentante doganale**” come qualsiasi persona nominata da un'altra persona affinché la rappresenti presso le autorità doganali per l'espletamento di atti e formalità previsti dalla normativa doganale.

Il punto 4) del medesimo articolo del CDU definisce la “*persona*” come “*una persona fisica, una persona giuridica e qualsiasi associazione di persone che non sia una persona giuridica ma abbia, ai sensi del diritto dell'Unione o nazionale, la capacità di agire*”.

Rappresentanza diretta ed indiretta

La normativa doganale recata dal CDU in materia di rappresentanza ribadisce il principio secondo il quale chiunque ha il diritto di nominare un rappresentante per le sue relazioni con le autorità doganali: *la rappresentanza può essere diretta, se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona, oppure indiretta, se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona.*

L'operatore può, dunque, agire personalmente o a mezzo di un rappresentante diretto o indiretto ogni volta che la normativa doganale richieda una dichiarazione o di compiere ogni atto proprio del rapporto doganale ovvero di esercitare determinati diritti.

Il CDU ribadisce che il rappresentante doganale è – quale assunto generale – stabilito nel territorio doganale dell'Unione.

Tuttavia, viene precisato che tale requisito può essere derogato se il rappresentante doganale agisce per conto di persone che non sono tenute a essere stabilite nel territorio doganale dell'Unione.



2.2 La rappresentanza doganale: quadro normativo e funzioni

*Evoluzione del ruolo del Rappresentante
alla luce della Riforma
del Codice doganale UE*



Nuovo Codice doganale UE: importatore e responsabilità del rappresentante indiretto

Il nuovo Codice doganale dell'Unione (Reg. UE 2026/2108) conferma le due tipologie di rappresentanza, diretta e indiretta, e amplia la responsabilità verso le Autorità doganali.

Anche il rappresentante indiretto risponde dei rischi finanziari e non finanziari, secondo la normativa specifica per prodotto.

Il soggetto che agisce su incarico dell'importatore deve essere stabilito nel territorio dell'Unione, anche se l'importatore non risiede in uno Stato membro.

Il considerando n. 21 richiede la residenza dei rappresentanti nel territorio doganale dell'Unione per garantire un'adeguata responsabilità per gli obblighi finanziari e non finanziari di importatori ed esportatori.

Anche il rappresentante indiretto risponde per la conformità dei prodotti

Il nuovo Codice estende i confini della responsabilità del rappresentante indiretto ai nuovi obblighi informativi imposti all'importatore: **il rappresentante doganale non è più soltanto responsabile dell'obbligo di assolvere (o di garantire) l'obbligazione doganale, ma anche del rispetto delle altre normative applicate dalle autorità doganali** (art. 33, par. 2 e 3 nuovo Cdu).

Tale disposizione aggrava la responsabilità del rappresentante doganale indiretto, al quale è chiesto un maggior rigore nel suo agire. Per evitare addebiti di responsabilità, sarà suo compito chiedere all'importatore di renderlo edotto di tutta la documentazione relativa ai beni per cui si chiede il vincolo a un regime doganale.

L'obiettivo è quello di responsabilizzare i soggetti che esercitano il potere di decidere sull'ingresso delle merci nel territorio doganale dell'Unione.

GRAZIE

Contatti

Avv. Massimo Fabio

Partner, International Trade & Customs

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria (KPMG)

Via Curtatone, 3

00185 Roma (RM) – Italy

T + 39 06 80 96 31

M +39 348 270 2922

✉ mfabio@kpmg.it

 <https://www.linkedin.com/in/massimo-fabio-trade-customs-dirittodoganale/>



Alcuni o tutti i servizi qui descritti potrebbero non essere consentiti per gli Audit Client di KPMG e per le entità agli stessi affiliate o correlate.



kpmg.com/socialmedia



Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2026 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Document Classification: KPMG Confidential